

Корекция на погрешно начислен ДДС

Брой 7
Юни 2015 г.



В този брой:

[Въведение](#)

[Корекция след влязъл в сила ревизионен акт на получателя](#)

[Корекция при отказ на получателя да съдейства при анулиране на фактурата](#)

[Заклучение](#)

[За информация](#)

Данъчни анализи представя обобщения и коментари на специалисти от KPMG по актуални данъчни теми.

В седмия брой за 2015 година е представен анализ на административната и съдебната практика по отношение на възможностите за корекция на неправомерно начислен ДДС в различни хипотези.

Въведение

В практиката понякога възникват случаи на неправилно начислен ДДС, тоест данък, който не е следвало да бъде начислен по конкретната доставка. Причините за това могат да бъдат различни, като например некоректно третиране на доставката за ДДС цели или допуснатата грешка поради голям документооборот. В настоящия анализ сме разгледали спецификите и противоречивата практика по отношение на възможностите за корекция на неправилно начислен ДДС: (i) след влязъл в сила ревизионен акт на получателя по доставката и (ii) при отказ на получателя по доставката да съдейства в процедурата по анулиране на издадените фактури.

[Начало](#)

Корекция след влязъл в сила ревизионен акт на получателя

В Закона за данък върху добавената стойност (чл. 116 от ЗДДС) е предвиден механизъм за корекция на неправилно начислен ДДС посредством анулиране на погрешно съставения документ (фактура или известие), в който данъкът е бил неправилно начислен, и съставянето на нов. В случай че погрешно съставените документи вече са намерили отражение в отчетните

регистри на някоя от страните по доставката, за анулирането следва да се състави протокол, който да бъде подписан от всяка една от страните.

Практика на приходните органи

Според приходните органи (виж [Разяснение № 24-34-72 от 10.07.2014 г.](#)), редът за корекция по чл. 116 от ЗДДС не може да намери приложение, когато на една от страните по доставката е издаден и е влязъл в сила ревизионен акт (РА), покриващ периода, през който съответната доставка е била извършена, тоест когато данъчното третиране на дадената доставка вече е било обект на контрол от страна на приходната администрация.

В този контекст, нередки са случаите, при които дадена доставка първоначално е третирана като облагаема от доставчика, но впоследствие приходните органи отказват правото на данъчен кредит на получателя с аргумент, че доставката е освободена от ДДС, че изобщо не попада в обхвата на ДДС или че не е реално извършена. В резултат на това се стига до ситуация, при която в бюджета е внесена сума от доставчика под формата на данък, но тази сума не е приспадната от получателя по доставката.

Практика на Съда на Европейския съюз

Според практиката на Съда на Европейския съюз (СЕС) обаче в подобни случаи, когато няма загуба на данъчни приходи (тъй като данъчният кредит е отказан на получателя с влязъл в сила РА), неправомерно начисленият ДДС следва да може да се коригира без държавите-членки да могат да поставят тази корекция в зависимост от добросъвестността на издателя на фактурата ([Решение на СЕС по Дело C-454/98, *Schmeink & Cofreth*](#)).

От друга страна, в свое [Решение по дело C-138/12, *Руседеспред*](#) СЕС постановява, че базирайки се на принципа на неутралност на ДДС, лицата могат да се противопоставят на разпоредба на националното право, според която за възстановяването на неправилно фактурирания ДДС е необходимо сгрешената фактура да бъде коригирана, при положение че: (i) правото на приспадане на посочения данък върху добавената стойност е отказано с влязъл в сила РА, (ii) а поради влезлия в сила отказ режимът на корекция, предвиден в националния закон, вече не е приложим.

Практика на Върховния административен съд

Базирайки се на [Решение на СЕС по дело C-138/12, *Руседеспред*](#), Върховният административен съд (ВАС) постанови в скорошно свое решение ([Решение № 3394 от 25.03.2015 г.](#)), че когато данъчният кредит по доставката е отказан на получателя с влязъл в сила ревизионен акт, доставчикът по транзакцията има право да поиска корекция на ДДС резултата си, като приложимият за това ред е този по чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС. Данъчният екип на КРМГ в България оказва съдействие на клиента за успеха в това дело.

Цитираната разпоредба определя ред за корекция на грешки в ДДС декларирането, като предвижда, че при неправилно отразени документи в отчетните регистри на данъчно задълженото лице корекцията се извършва, като се уведомят

писмено органите по приходите. Те следва да предприемат действия за промяна на ДДС задълженията на лицето за съответния отчетен период.

ВАС уточнява, че корекцията следва да бъде извършена от приходните органи или като резултат от ревизионно производство, или чрез служебна корекция с акт за установяване на задължение (виж чл. 106 от Данъчно-осигурително процесуалния кодекс (ДОПК)). Когато давностният срок за образуване на ревизионно производство е изтекъл (каквото е случаят по цитираното дело), органите следва да извършат служебна корекция, която няма да подлежи на последващ ревизионен контрол.

Практически аспекти

Следва да се отбележи, че практическото приложение на чл. 126, ал. 3, т. 2 от ЗДДС крие определени специфики. Тъй като цитираната разпоредба не обвързва приходните органи със срок, в който да извършат съответната корекция, е препоръчително уведомлението по чл. 126 от ЗДДС да бъде подадено заедно с искане по общия ред за възстановяване на недължимо платени данъци по ДОПК (виж чл. 128 и чл. 129 от ДОПК), за което са налице установени срокове за издаване на акт от страна на администрацията.

[Начало](#)

Корекция при отказ на получателя да съдейства при анулиране на фактурата

В практиката е възможно да възникне случай, при който доставчик издава фактура с начислен ДДС, който бива приспаднал от получателя като данъчен кредит. Ако впоследствие доставчикът установи, че данъкът по доставката е бил неправомерно начислен, той ще поиска да анулира документа по реда на чл. 116 от ЗДДС (ако и двете страни по доставката не са ревизирани за конкретния период) с цел да намали ДДС задължението си. Тъй като анулирането на погрешно съставения документ ще доведе до намаление на ползвания от получателя данъчен кредит, е възможно получателят да не съдейства на доставчика в процедурата по анулиране (тоест да откаже да подпише протокола за анулиране). В този контекст възниква въпросът дали липсата на подпис на получателя в протокола за анулиране преклудира правото на доставчика да коригира неправилно начисления ДДС.

Административна и съдебна практика

В хода на нашия анализ не идентифицирахме практика на приходните органи или на местните съдилища, която да подкрепя позицията, че корекция при описаната ситуация е възможна. Напротив, съществува съдебна практика в обратната посока, а именно [Решение № 9780 от 28.06.2013 г.](#), в което ВАС постановява, че изискванията на ЗДДС за анулирането на погрешно съставени документи са императивни. Според съда, при неспазването на тези правила, лицето не може да упражни правото си за анулиране, без значение от обстоятелствата по конкретния казус (в това число и при обективна невъзможност да бъде получен подписан протокол за анулиране от другата страна

по доставката).

Практика на Съда на Европейския съюз

Аргументи в подкрепа на възможността да се извърши корекция на неправомерно начисления ДДС и без наличие на подпис от получателя могат да бъдат намерени в [Решение на СЕС по дело C-342/87, Genius Holding](#) и [Решение на СЕС по Дело C-454/98, Schmeink & Cofreth](#). СЕС постановява, че за да осигурят спазването на принципа на неутралност на ДДС, държавите-членки следва да предвидят в националните си законодателства възможност данъчно задължените лица да коригират всеки некоректно начислен данък, без значение от това дали към момента на корекцията рискът от загуба на данъчни приходи е напълно елиминиран или не, стига лицето да покаже, че е действало добросъвестно.

На база на горното, ако лицето, издало погрешната фактура, може по недвусмислен начин да докаже, че е уведомило получателя за погрешно издадената фактура и е предприело всички разумни действия, за да спази изискванията на чл. 116, ал. 4 от ЗДДС (например чрез връчването на протокола за анулиране и изискване на оригиналните фактури с нотариална покана), но поради поведението на получателя по фактурата изпълнението на изискванията по чл. 116, ал. 4 от ЗДДС е невъзможно, то на лицето-издател би следвало да се предостави правото на корекция на неправилно начисления данък.

Практически аспекти

Липсата на българска практика по дискутирания втори казус създава несигурност относно това дали описаният по-горе подход ще бъде приет в евентуално административно или съдебно производство. Въпреки това, считаме, че решението на ВАС, разгледано в предходната секция ([Решение № 3394 от 25.03.2015 г.](#)), дава повод за оптимизъм предвид факта, че част от принципите, залегнали в това решение на съда, са приложими и относими и към този казус. Във всички случаи, ключов момент при подобни ситуации ще бъде възможността на лицата да докажат, че са положили всички необходими усилия и са изчерпали предвидените законови способности за упражняване на субективното си право.

[Начало](#)

Заклучение

По отношение на корекцията на неправилно начислен ДДС след влязъл в сила ревизионен акт на получателя по доставката, практиката на приходните органи е да отхвърлят възможността за корекция по реда на чл. 116 от ЗДДС, като и същевременно приемат, че друг ред за корекция не съществува, което на практика изчерпва възможността за такава. Считаме, че положителната практика на СЕС в това отношение, както и последвалата практика на ВАС, дава възможности на лицата да възстановят двойно платен данък при аналогични случаи.

По отношение на корекцията на неправилно начислен ДДС при

отказ на получателя по доставката да съдейства в процедурата по анулиране на фактурата, българската практика е по-скоро рестриктивна и не допуска извършването на корекция без подписан протокол за анулиране от страна на получателя. Тъй като обаче основна част от принципите, залегнали в решението на ВАС, обсъдено при първия казус, са приложими и относими и към тази хипотеза, смятаме, че при определени условия данъчно задължените лица следва да имат право на корекция на ДДС резултата си дори и при липса на подписан протокол за анулиране.

За информация

Иван Въргулев

Директор, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

ivargoulev@kpmg.com

Мартин Длъгнеков

Консултант, Данъчни услуги

Тел: + 359 (2) 9697 700

Факс: + 359 (2) 9697 878

mdlagnekov@kpmg.com



[Прекратяване на регистрация](#) | [Поверителност](#) | [Правни условия](#)

КПМГ България ООД, бул."България" 45/А, 1404 София, България.

© 2015 КПМГ България ООД, българско дружество с ограничена отговорност и фирма-членка на КПМГ мрежата от независими фирми-членки, асоциирани с КПМГ Интернешънъл Кооператив („КПМГ Интернешънъл“), швейцарско юридическо лице. Всички права запазени.